

我国税收抵免制度的完善

武 彪

(厦门大学 财政系, 福建 厦门 361005)

[摘 要] 我国现在主要采用直接抵免法, 不允许采用间接抵免方法。应在国内税法中制定相应条款, 明确规定税收抵免的主体和对象, 完善对外税收协定。现阶段我国对外投资主要是流向了避税港, 应制定避税港有关税收制度, 防止纳税人国际避税。对境外盈亏应不允许互抵, 实行分国不分项弥补是较可取的选择。

[关键词] 税收抵免; 税收协定; 双重征税

[中图分类号] F812.42

[文献标识码] A

[文章编号] 1007- 9556(2005) 03- 0112- 04

Improving China's Tax Credit System

WU Biao

(Dept. of Public Finance, Xiamen University, Xiamen 361005, China)

Abstract: The current Chinese tax credit practice is direct credit rather than indirect ones. Relevant provisions should be included in domestic taxation legislations to setup the subject and object of tax credit and taxation agreements with foreign countries should be completed. To the extent that outgoing investment is mainly destined to tax havens, relevant rules should be formulated in order to stop tax evasion. Profits and losses occurred overseas should not be allowed to offset and an advisable approach is to practice country specific in stead of item specific administration.

Key Words: tax credit; international taxation agreement; double taxation

随着经济全球化的发展, 跨国公司通过在境外控股子公司或直接设立分公司从事跨国生产经营活动, 是企业对外直接投资的常见和主要方式。实践中许多国家同时行使收入来源地税收管辖权和居民税收管辖权, 在这种情况下, 如果纳税人采用分公司形式在境外经营, 那么其所得通常要在来源地被征一次税, 分配到居住国时又要被征一次税, 同一纳税人同一所得被征了两次税, 这就是法律意思上的双重征税; 如果纳税人采用子公司形式在境外生产经营, 子公司所得在来源地要缴纳所得税, 分配到母公司时, 又要承担母公司所在国的纳税义务, 即不同纳税人同一所得被征收了两次税, 这是经济意义上的双重征税。双重征税加重了纳税人的负担, 抑制了投资积极性, 阻碍了资本的正常流动。因此, 世界上多数国家(地区)都在税法中规定, 国外子公司或分公司所承担的税款, 可在母公司或总公司在本国应

纳税额中抵免, 从而全部或部分地消除双重征税。

就我国来看, 仅允许分公司境外所缴纳的所得税在总公司所汇总缴纳的所得税中扣除, 而子公司承担的境外所得税却不能在母公司的应纳所得税中扣除。也就是说, 我国国内法仅允许直接抵免, 禁止间接抵免。但我国对外签订的许多双边税收协定中, 都规定纳税人持有缔约国子公司 10% 以上股份, 就可享受间接抵免。此外, 我国税法没有对抵免主体和对象做具体规定, 没有针对避税港的税收制度, 境外亏损处理办法也模糊不清。我国税收抵免制度的这些缺陷, 不利于我国对外投资的发展, 不利于我国税收利益的保持, 也有悖于税收中性, 应该加以明确和完善。

一、明确规定税收抵免的主体和对象

税收抵免的主体和对象是税收抵免制度的首要问题。税收抵免的主体, 是指哪类纳税人有资格抵

[收稿日期] 2005- 03- 29

[作者简介] 武 彪(1979-), 男, 安徽肥东人, 厦门大学财政系博士研究生, 研究方向是税收理论与实践。

免外国税收。遗憾的是,我国税法对此方面的规定几乎一片空白。相反,美国税法的规定却极为详细,明确指出三大类纳税人具有抵免资格。因此,我们可借鉴美国做法,将纳税人分为三类:一是中国公民和国内公司,其向任何国家缴纳的所得税均可获得抵免,但对来源于中国不承认的国家、与中国断交或没有外交关系的国家、支持中国国家分裂或恐怖活动的国家的所得税不能要求抵免;二是外籍中国居民,根据外交对等原则,如果外籍中国居民国籍所在国给予我国居民税收抵免,我国即给其同等待遇;三是非居民外籍个人和外国公司,他们如果在中国从事交易或营业活动,从国外获得所得,该所得与在中国的交易或营业活动有实际联系,也可获得税收抵免。

税收抵免的对象一般是所得税,但各国对所得税的认识和规定不同,有必要在国内税法中明确。如美、日两国均对可抵免的外国所得税的定义、范围、特定情形做了详细规范,体现了税法的明确性,减少了税务机关决定的随意性。我国在这方面的规定却极为简略。我国外国税收抵免制度的抵免对象,仅在企业所得税规定允许抵免的是“已在境外缴纳的所得税税款”,“不包括纳税后又得到补偿或由他人代为承担的税款”。总体来看,抵免对象的规定不够明确,对可抵免的税收缺乏严格的定义,没有具体的标准。未对所得税的定义做出限定,使我国税收抵免依附于外国税法。为此,我国应在新的企业所得税法中确立外国所得税的认定标准。参照国际经验,我国税收抵免制度至少应包括两个标准。(1)外国课征的税收应奉行本国法对企业所得税实质的认识,防止我国抵免制度受制于外国税法。要强调该税的课征不以获得资金为目的,对国外一些调节经济周期波动的附加税不能抵免。要强调该税不是特定经济利益的代价,应剔除税收中包含的权利费(如自然资源采掘权收费)的成分。(2)必须是以净所得为课税标准的税收,即允许从毛所得中扣除为得到这些所得支付的成本、费用和损失。财产税、销售税、增值税等性质的税收不允许抵免。

二、制定间接抵免条款,完善我国对外税收协定

表 1 2003 年中国对外直接投资净额
流向前十位国家(地区) (单位:亿美元)

序号	国家(地区)	金 额
1	香港	11.50

2	开曼群岛	8.07
3	英属维尔京群岛	2.10
4	韩国	1.54
5	丹麦	0.74
6	泰国	0.57
7	美国	0.65
8	澳门	0.32
9	俄罗斯	0.31
10	印度尼西亚	0.27

表 2 截至 2003 年中国累计对外直接投资
净额前二十位的国家(地区) (单位:亿美元)

序号	国家(地区)	累 计 净 额
01	香港	246.30
02	开曼群岛	36.91
03	英属维尔京群岛	5.33
04	美国	5.02
05	澳门	4.46
06	澳大利亚	4.16
07	韩国	2.35
08	新加坡	1.65
09	泰国	1.51
10	赞比亚	1.44
11	秘鲁	1.26
12	西班牙	1.02
13	马来西亚	1.00
14	墨西哥	0.97
15	日本	0.89
16	德国	0.83
17	英国	0.75
18	丹麦	0.74
19	俄罗斯	0.62
20	柬埔寨	0.59

数据来源:商务部、国家统计局,2003 年度中国对外直接投资统计公报。

中国是否应实行间接抵免?在国内有过争论。反对实行的理由主要有:采用间接抵免会减少中国对境外来源所得的应征税款;间接抵免计算方法复杂,与国内税务机关的征管水平不相适应;间接抵免的实质是鼓励中国企业到海外投资,与我国大力吸引外来投资的政策不符,会造成建设资金外流等。我国目前的对外投资状况似乎也支持这个观点。表 1、表 2 列出的 17 个我国对外主要投资的国家中,13 个与我国签订了避免双重征税的协定。我国在这些协定中都规定:只要我国母公司持有缔约国子公司 10% 以上的股份,我国即给予间接抵免。而赞比亚、

秘鲁、墨西哥和柬埔寨迄今为止还没有与我国签订避免双重征税的税收协定。截止2003年,我国对这四国直接投资总额只有3.26亿美元,占我国对外投资总额的0.98%。换句话说,来自多数投资国子公司分配利润所承担税负,在境内均可以得到抵免。因此,从我国投资现状来看,在税法中要不要制定间接抵免的条款,似乎无关紧要。但是随着我国综合国力的增加,越来越多的企业参与国际经济竞争,给予其公平的环境和平等的待遇也是政府的职责所在,即间接抵免条款的制定是经济发展的客观要求。在目前我国只与80多个国家制定避免双重征税协定的条件下,国内法如有间接抵免的规定,那么中国母公司和全世界的子公司之间就可部分或全部消除双重征税。这无疑是有利于我国扩大对外投资,提高我国企业的国际竞争力。因此,应在我国税法中明确规定间接抵免条款。

我国虽然在多数的双边税收协定中明确了间接抵免条款,但我们应该看到这样的规定多数是很粗糙的。比如在《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》第22条第一款第二目中规定:从美国取得的所得是美国居民公司支付给中国居民公司的股息,同时该中国居民公司拥有支付股息公司股份不少于10%的,该项抵免应考虑支付该股息公司对于从中支付股息的利润向美国缴纳的所得税。我国与其他国家签订的税收协定基本上与此相同。那么,优先股是否算持有的股份?“不少于10%”是要求在整个纳税年度?大半年?抑或更短的时间?而日本、美国定义的“持有股份”均是指“有表决权的股票”,即把持有优先股股份剔除在外。至于持有的时间,美国规定的是整个纳税年度,日本要求是6个月以上。我国可借鉴这两个国家的规定,对协定中条款做出补充和解释。建议明确规定:持有股份仅仅指持有的普通股股份,持有10%比例要达到整个纳税年度。

从协定中可以看出,我国规定的间接抵免只适用单层的母子公司之间双重征税的消除,多层母子公司重复征税的情况却无能为力。比如,我国居民公司在美国的子公司控股一日本公司达10%以上,美国公司分配利润给中国母公司时,根据协定中抵免条款只能消除所得在美国被征税的部分,在日本承担的部分没有消除,双重征税现象依然存在。如果公司控股层次越多,被双重甚至多重征税的可能

性就越大,因此,需要制定适应多层母子关系的抵免方法。由于多层抵免计算十分复杂,税务当局对境外所得很难知情和监控,双层抵免制度应该是适应于我国国情的选择,前提条件是牵涉到的三个国家相互之间都签订了避免双重征税的协定。

综上所述,我国国内税法和签订的双边税收协定中应对间接抵免条款做出详细的规定。(1)抵免主体和对象的规定。有间接抵免资格的只能是我国的居民公司,而支付给我国居民公司股息的外国公司,必须是独立的法人实体,它与我国居民公司的关系只能是控股与被控股关系。能够得到抵免的只应是所得税或所得性质的税收,这是由间接抵免的自身特征确定的。如果我国对收入来源国没有饶让抵免的规定,则能够得到抵免的只应是纳税人缴纳的所得税,其享受的税收优惠不能得到抵免。(2)持有股份的比例、类型和时间的条款。(3)抵免限额的规定,即纳税人在境内抵免的税款不能超过按我国税法计算的境外税收负担。(4)规定间接抵免的公司级次,本文建议只能抵免到孙公司。

三、制定避税港有关税收制度,防止纳税人国际避税

从表1、表2可以看出,我国对外直接投资资金流向主要是香港、开曼群岛和英属维尔京群岛。截止2003年,我国对这三个避税港总投资288.54亿美元,占我国对外直接投资总额的89.61%。这说明通过避税港避税已经成为我国对外直接投资企业避税主要的方式。现在虽然总量不大,但随着我国综合国力的增强和更多跨国公司的涌现,我国的税收利益损失将越来越大。目前,我国相关制度几乎一片空白,因此有必要制定专门的针对避税港避税的税收制度。从国际上看,一些发达国家如美、英、加、德、澳等在这方面就有比较成熟的做法。美国税法F分部规则规定:美国股东持有受控外国公司(CFC)各类股份的表决权达到10%以上的,应该依持有的股份比例将受控外国公司的所得,一并纳税,不论这些所得是否作为股息、红利分配给股东。计算应纳税额时,所得相应承担的境外税款可以抵免。但是,若该部分所得不及CFC毛所得的10%,或纳税人能证明该CFC设立并非出于避税的目的,则该所得不必要与国内所得合并纳税。所谓受控外国公司是指,美国股东持有各类股份的表决权超过50%以上,且每个股东在整个纳税年度持有10%以上股份。这两个条件的同时满足,就排除了那些美国虽

然股东持有 50% 以上股份, 但股东人数众多、股权极为分散, 美国居民实际上很难对其实施管理和控制的公司。日本规定: 避税港子公司的未分配利润, 母公司依持股的比例将其视为国内所得, 计算缴纳所得税。对需要合并纳税的避税港子公司规定类似于美国: (1) 日本居民公司持有子公司 25% 以上有表决权的股份; (2) 该公司的设立并非为了避税。

按我国税法规定, 子公司的税后利润只有分配给母公司时, 母公司才应该就其该部分所得纳税, 如不分配就无须纳税。这个规定给了避税港子公司广阔的避税空间, 因此有必要借鉴美国、日本的做法。无论其税后利润是否分配, 中国母公司都应该依其持有的股份, 将相应所得视为国内所得, 计算缴纳所得税, 当然其在境外负担的部分可以抵免。建议未分配利润需要在境内纳税的子公司要同时满足两个条件: (1) 中国股东持有各类股份的表决权超过 50% 以上; (2) 每个股东在整个纳税年度持有 10% 以上股份。

四、亏损处理

如果本国居民公司在不同国家(地区)设有多个子公司, 这些子公司在同一纳税年度内很可能有盈有亏。而很多国家国内税法中都规定, 公司的亏损可以用以前或以后年度的所得弥补。为了不扭曲纳税人在境内境外经营地点的选择, 许多国家规定了境外亏损的处理方法。我国财政部、国家税务总局发布的《境外所得计征所得税暂行办法(修订)》中规定:“企业境外业务之间的盈亏可以互相弥补, 但企业境内外之间的盈亏不得相互弥补。”具体如何弥补没有更具体的规定, 这就会产生两个问题。(1) 在一外国有亏损, 在另一些外国有所得时, 亏损如何冲抵所得? 例如, 设一内资企业当年在 A 国有亏损 100 元, 在 B 国和 C 国各有所得 100 元, B 国和 C 国的税率分别为 25% 和 40%, 如果 A 国亏损冲抵的是 B 国所得, 则在计算抵免限额时, B 国的限额为零, C 国的限额为 33 元, 结果该企业能抵免 C 国税收 33 元(另有 7 元可以结转), B 国 25 元税收不能抵免; 如

果 A 国亏损冲抵的是 C 国所得, 则 C 国的限额为零, B 国的限额为 33 元, 结果企业只能抵免 B 国税收 25 元, C 国税收 40 元全部不能抵免(但可以结转)。(2) 同一子公司不同年度内有盈有亏时, 它们之间能否相互弥补? 如我国一居民公司第一年在 A 国亏损 100 万, 在 B 国盈利 200 万, 第二年在 A、B 两国均盈利 200 万, A 国税率为 25%, B 国税率为 40%。这种情况下 A 国第二年盈利能否弥补第一年亏损? 如果不能, 则第一年该公司在 B 国缴纳 80 万, 在境内无需纳税。第二年在 B 国纳税 80 万, 在 A 国纳税 25 万(设 A 国可以亏损结转), 在境内应补税 41 万。两年内纳税人境内境外总税负 = $80 + 80 + 25 + 41 = 226$ 万; 如果可以, 则第二年在 A 国纳税 25 万, 在境内补交税款 8 万, 两年内纳税人境内境外总税负 = $80 + 80 + 25 + 8 = 193$ 万。显然两种情况下纳税人税负差异很大。

如何解决以上问题? 从理论上说, 无非是分国分项、分国不分项、分项不分国和综合限额法四种方法。具体来看, 分国分项能防止纳税人对外国税收进行交叉抵免, 但其计算复杂, 执行成本高, 很少得到采用; 分国不分项限额和分项不分国限额对防止纳税人交叉抵免作用相近, 没有高低之分; 综合限额允许境内外盈亏互抵, 手续简便, 运用灵活, 但它允许纳税人进行交叉抵免, 扭曲国际投资的流向, 不利于经济效率的实现, 同时也侵蚀了居住国的居民税收管辖权。因此, 采用分国不分项法是较为可取的办法, 即子公司同一国不同年度的盈亏可以弥补, 不允许居民公司在不同国家盈亏互抵。同时, 在我国对直接抵免限额计算采用分国计算的前提下, 采用此办法能保证税法的完整性和连续性, 该办法也适应于现阶段我国的税收征管水平。随着我国对外投资的发展和经济实力的逐步增强, 为了鼓励纳税人跨国投资和多国经营, 时机成熟时可考虑使用综合限额法, 允许纳税人境内外盈亏互抵, 使其得到真正的实惠。

[参 考 文 献]

- [1] 苏宁华. 美、日两国税收抵免制度比较[J]. 涉外税务, 1998, (2).
- [2] 张晓云. 中日美外国法人税抵免制度的比较[J]. 涉外税务, 1994, (2).
- [3] 杨 斌. 国际税收制度规则和管理方法的比较研究[M]. 北京: 中国税务出版社, 2002.
- [4] 蔡连增. 美国联邦所得税法外国税收抵免制度研究[D]. 厦门: 厦门大学, 2002.

[责任编辑: 郭小兵]